



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Leibnitz vom 11. Juni 2002 betreffend Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit nachstehender Begründung die vom Bw. unter Vorlage der Umsatzsteuererklärungen 1998 bis 2000 begehrte Veranlagung zur Umsatzsteuer abgelehnt:

Der Bw. habe mit Übergabsvertrag vom 16. April 1997 eine Landwirtschaft im Gesamtausmaß von 4,5587 ha von seiner Großmutter unentgeltlich erworben und diese mit schriftlichem

Pachtvertrag vom 4. Juli 1997, beginnend mit 17. April 1997, mit Ausnahme des Wohnhauses, gegen Bezahlung eines jährlichen Pachtzinses in Höhe von 4.000,00 S auf unbestimmte Zeit an seine Mutter verpachtet. Das Wohnhaus sei vom Bw. niemals als notwendiges landwirtschaftliches Betriebsvermögen genutzt, sondern in den Jahren 1998 bis 2000 ausschließlich zum Zwecke der Vermietung an Urlauber als Ferienwohnhaus adaptiert worden. Der gegenständliche Vermietungsumfang (6 Betten) könne sowohl im Rahmen eines landwirtschaftlichen Nebenerwerbes als auch im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ausgeübt werden. Schon aus diesem Grund hätte der Bw. klare Akzente nach außen hin setzen müssen, um die Absicht, das gegenständliche Gebäude - aus landwirtschaftlicher Sicht - für betriebsfremde Zwecke zu nutzen, offenzulegen. Eine solche konkludente Handlung sei bis dato jedoch nicht erkennbar. Vielmehr habe er durch die Inanspruchnahme von nur Landwirten zugänglichen begünstigten Krediten im Zusammenhang mit dem Umbau bzw. der Renovierung des Gebäudes für Ferienwohnungen nach außen hin dokumentiert, dass es sich weiterhin um ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück handle. Dem Begehren bezüglich einer Umsatzsteuerveranlagung könne daher kein Erfolg beschieden sein, da ein Regelbesteuerungsantrag im Sinne des § 22 Abs. 6 UStG 1994 nicht rechtzeitig gestellt worden sei.

Dagegen hat der Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben: Nach herrschender Rechtsprechung sei eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit eine an sich nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, die wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgehe, sodass die gesamte Tätigkeit des Land- und Forstwirtes als land- und forstwirtschaftlich anzusehen sei, wobei die wirtschaftliche Unterordnung sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfanges vorliegen müsse.

Er habe nach Übernahme der Landwirtschaft von der Großmutter keine landwirtschaftliche Tätigkeit aufgenommen, sondern infolge Verpachtung der gesamten Landwirtschaft - mit Ausnahme des gegenständlichen Wohnhauses - lediglich Pachteinahmen erzielt und diese gesetzeskonform als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt. Somit sei das gegenständliche Gebäude niemals als notwendiges landwirtschaftliches Betriebsvermögen genutzt, sondern in den Jahren 1998 bis 2000 mit dem ausschließlichen Zweck adaptiert worden, es in der Folge als Ferienwohnhaus an Urlauber zu vermieten. Seit der Fertigstellung

würden in der Regel nicht einzelne Zimmer, sondern es würde das gesamte Ferienhaus an jeweils eine Familie vermietet.

Die gegenständliche Vermietungstätigkeit stelle somit einen eigenständigen Tätigkeitszweck dar und sei nicht der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit wirtschaftlich untergeordnet, da auf Grund der Verpachtung eine landwirtschaftliche Tätigkeit überhaupt nicht aufgenommen worden sei.

Auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfanges könne nicht von einer wirtschaftlichen Unterordnung gesprochen werden, da den durchschnittlichen jährlichen Mieteinnahmen in den Streitjahren in Höhe von 70.482,00 S nur ein jährlicher Pachtzins in Höhe von 4.000,00 S aus der Verpachtung der Landwirtschaft gegenüberstehe.

Es könne somit nicht davon gesprochen werden, dass die Vermietung in der landwirtschaftlichen Tätigkeit gleichsam aufgehe.

Da einzig und allein die betriebsfremde Nutzung zu einer Entnahme von notwendigem Betriebsvermögen führe, sei auch die Art der Finanzierung mit Hilfe von nur Landwirten zugänglichen begünstigten Krediten nicht entscheidungsrelevant.

Ergänzend werde festgehalten, dass seit dem Jahr 2000 das Ferienhaus eine Beherbergungskapazität von acht Betten aufweise.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Es sei für eine Landwirtschaft grundsätzlich branchenüblich, dass dazu auch ein Wohn- bzw. ein Betriebsgebäude gehöre (benötigt werde). Der Umstand, dass das gegenständliche Gebäude derzeit nicht benötigt werde, da die gesamte landwirtschaftliche Fläche an die Mutter verpachtet sei, sei nicht entscheidungsrelevant, da das Pachtverhältnis theoretisch jederzeit aufgelöst und der Betrieb in seiner ursprünglichen Form geführt werden könne. Sehr wohl sei aber entscheidungsrelevant, dass der Bw. die Sanierung mit Hilfe von nur Landwirten zugänglichen begünstigten Krediten durchgeführt habe. Denn dadurch habe er nach außen hin eindeutig dokumentiert, dass es sich weiter um ein landwirtschaftlich genutztes Gebäude handle.

Im Vorlageantrag führte der Bw. ergänzend aus, dass es für die Beurteilung des Sachverhaltes nicht auf die zukünftige theoretische Nutzung des Gebäudes ankomme, sondern einzig und allein darauf, dass die betriebsfremde Nutzung zu einer Entnahme im Jahr

1998 geführt habe und das Gebäude seither außerbetrieblich im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung genutzt werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zufolge **§ 22 Abs. 3 UStG 1994** ist als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ein Betrieb anzusehen, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet ist. Als Landwirtschaft gelten insbesondere der Acker-, Garten-, Gemüse-, Obst- und Weinbau, die Wiesen- und Weidewirtschaft einschließlich der Wanderschäfferei, die Fischzucht einschließlich der Teichwirtschaft und die Binnenfischerei, die Imkerei sowie Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe im Sinne des § 30 des Bewertungsgesetzes 1955.

Gemäß **§ 22 Abs. 4 leg.cit.** gehören zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auch die Nebenbetriebe, die dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind.

Den landwirtschaftlichen Nebenbetrieben werden andere Nebentätigkeiten gleichgestellt, die wegen ihres engen Zusammenhanges mit der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung in dieser gleichsam aufgehen (vgl. Anm. 94 zu § 22 in Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV).

Eine landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit ist eine an sich nicht landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Tätigkeit, die wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgeht, sodass die gesamte Tätigkeit des Land- und Forstwirtes als landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich anzusehen ist. Die wirtschaftliche Unterordnung muss sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung (die Nebentätigkeit darf keinen eigenständigen Tätigkeitszweck annehmen, sondern muss lediglich als Ausfluss der landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Tätigkeit anzusehen sein) als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfanges vorliegen. Bei Prüfung der Unterordnung stellt das Verhältnis der Umsätze ein taugliches Beurteilungskriterium dar. Ob eine landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Zu den land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeiten zählt ua. die geringfügige Privatzimmervermietung (bis zu 10 Fremdenbetten) im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (vgl. Anm. 95-97 zu § 22 in Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV und VwGH 12.11.1990, 89/15/0074).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage war dem Berufungsbegehren aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Da der Bw. unmittelbar nach dem unentgeltlichen Erwerb des landwirtschaftlichen Betriebes die gesamte landwirtschaftliche Nutzfläche gegen Bezahlung eines jährlichen Pachtzinses in Höhe von 4.000,00 S auf unbestimmte Zeit verpachtet hat, hat er bereits ab dem Zeitpunkt der Zurechnung der Einkunftsquelle tatsächlich überhaupt keinen Betrieb, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet ist, geführt.

Damit kann aber auch die Vermietung des zum Besitzstand gehörenden, vom Bw. aber zurückbehaltenen Wohnhauses keine Nebentätigkeit, die wegen ihres engen Zusammenhanges mit der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgeht, sodass die gesamte Tätigkeit des Land- und Forstwirtes als landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich anzusehen ist, darstellen. Denn mangels Vorliegens einer einen landwirtschaftlichen Betrieb darstellenden Haupttätigkeit ist der geforderte Zusammenhang zur landwirtschaftlichen Haupttätigkeit nicht gegeben. Auch wenn die Verpachtung der landwirtschaftlichen Nutzfläche als landwirtschaftlicher Hauptbetrieb qualifiziert wird, ändert dies nichts an der gebotenen eigenständigen Beurteilung der Vermietung des Wohnhauses an Feriengäste als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Denn die für die Beurteilung als Nebentätigkeit erforderliche wirtschaftliche Unterordnung liegt weder hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfanges, noch hinsichtlich der Zweckbestimmung vor.

Während die jährlichen Umsätze aus der Verpachtung der gesamten landwirtschaftlichen Nutzfläche 4.000,00 S betragen, betragen die Entgelte aus der Vermietung des Ferienwohnhauses in den Jahren 1998: 92.645,45 S; 1999: 78.618,18 S; 2000: 40.181,82 S und 2001: 81.909,09 S. Dass angesichts dieser Umsatzverhältnisse in keinsten Weise von einer Unterordnung bezüglich des wirtschaftlichen Umfanges gesprochen werden kann, bedarf wohl keiner weiteren Ausführungen.

Aber auch bezüglich der Zweckbestimmung ist die Unterordnung in Abrede zu stellen. Denn bereits mangels Vorliegens der Unternehmeridentität - die landwirtschaftliche Nutzfläche wird von der Mutter als Pächterin genutzt - kann die Vermietung des Ferienwohnhauses nicht als Ausfluss der landwirtschaftlichen Tätigkeit angesehen werden, sondern diese nimmt einen völlig eigenständigen Tätigkeitszweck an.

An der sich somit ergebenden Beurteilung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vermag auch die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung als entscheidungswesentlich ins Treffen geführte Tatsache, dass die Sanierung des gegenständlichen Gebäudes mit Hilfe von nur Landwirten zugänglichen begünstigten Krediten durchgeführt worden sei, wodurch nach außen hin dokumentiert werde, dass es sich um ein landwirtschaftlich genutztes Gebäude handle, nichts zu ändern. Denn die Kriterien für die Kreditvergabe sind keinesfalls maßgeblich für die steuerliche Beurteilung der tatsächlich getätigten Umsätze, die sich ausschließlich an abgabenrechtlichen Vorschriften zu orientieren hat.

Der Argumentation des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, wonach der Umstand, dass das gegenständliche Gebäude derzeit nicht benötigt werde, da die gesamte landwirtschaftliche Fläche an die Mutter verpachtet sei, nicht entscheidungsrelevant sei, da das Pachtverhältnis theoretisch jederzeit aufgelöst und der Betrieb in seiner ursprünglichen Form geführt werden könne, kann sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz aus nachstehenden Erwägungen nicht anschließen:

Tatsache ist, dass das Finanzamt keinerlei konkrete Umstände, die auf eine bevorstehende Aufkündigung des Pachtverhältnisses in der Absicht, die landwirtschaftliche Nutzfläche selbst zu bewirtschaften, schließen lassen, aufzeigt. Überdies ist der Beurteilung der Streitjahre das tatsächliche Geschehen zugrundezulegen. Wenn tatsächlich in der Zukunft die landwirtschaftliche Nutzfläche vom Bw. selbst bewirtschaftet wird und dabei das gegenständliche Gebäude einer geänderten Nutzung zugeführt wird, ist dieser Sachverhalt im jeweiligen Besteuerungszeitraum einer entsprechenden steuerlichen Beurteilung zu unterziehen.

Da demnach die Umsätze aus der Vermietung des Ferienwohnhauses in den Streitjahren keine der Durchschnittssatzbesteuerung des § 22 UStG 1994 unterliegenden Umsätze darstellen, sind diese nach den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern.

Zur Erklärung des Bw. gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 vom 27. Februar 2002, wonach er auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung "bereits für das Kalenderjahr 1998 verzichten und die Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes versteuern wolle" ist Folgendes auszuführen.

Gemäß **§ 6 Abs. 3 UStG 1994** kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichtet. Die Erklärung bindet den

Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

Da der vorliegenden, dem Gesetz entsprechenden Erklärung, die Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides 1998 nicht entgegensteht - der gegenständliche, in Berufung gezogene Nichtveranlagungsbescheid 1998 wurde im Übrigen erst Monate nach Einbringung der Verzichtserklärung erlassen - wird dadurch die Steuerpflicht der Entgelte aus der Vermietung des Ferienhauses für die Streitjahre bewirkt. Bemerkt wird, dass diese Optionserklärung keine Auswirkung auf die unter die Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 22 UStG 1994 fallenden Umsätze - im vorliegenden Fall die Umsätze aus der Verpachtung der landwirtschaftlichen Nutzfläche an die Mutter - hat.

Da demnach für die Streitjahre vom Finanzamt eine Umsatzsteuerveranlagung vorzunehmen ist und in Folge dessen nach Durchführung des im § 161 BAO angeordneten Ermittlungsverfahrens entsprechende Umsatzsteuerbescheide zu erlassen sind, war der angefochtene Nichtveranlagungsbescheid aufzuheben.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 18. August 2003